



L'AUDITEUR: COMPLICE OU VICTIME DE L'AUDIT?

Abir Sakka

► To cite this version:

Abir Sakka. L'AUDITEUR: COMPLICE OU VICTIME DE L'AUDIT?. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460551

HAL Id: halshs-00460551

<https://shs.hal.science/halshs-00460551>

Submitted on 1 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'AUDITEUR: COMPLICE OU VICTIME DE L'AUDITÉ?

Abir Sakka

DRM-CREFIGE, Université Paris Dauphine

Paris, France

Abir.sakka@yahoo.fr

Résumé

Depuis le scandale Andersen - Enron, la confiance accordée à l'auditeur semble s'être beaucoup altérée, celui-ci étant souvent perçu comme complice de l'audité. Mais pourquoi suppose-t-on que l'auditeur et l'audité entretiennent une relation de connivence ? Pourquoi ne considérons nous pas que leur relation puisse être conflictuelle ? Et si l'audité, qui, se trouve dans une relation de supériorité commerciale par rapport à l'auditeur, pouvait empêcher ce dernier d'exprimer pleinement sa compétence ?

Afin de tester ces hypothèses, nous avons étudié la nature de la relation auditeur-audité : tant la théorie de l'agence que les théories sociales permettent de caractériser cette relation de potentiellement conflictuelle, susceptible donc de générer un comportement de pressions/intimidation de la part de l'audité sur l'auditeur. Nous avons ensuite mené une étude exploratoire (entretiens auprès de 16 auditeurs) afin de comprendre leur perception concernant le comportement de l'audité à leur égard. Les résultats suggèrent que certains audités peuvent se montrer non coopératifs, récalcitrants, voire intimidants à l'égard de l'auditeur. Ils permettent également d'identifier les déterminants d'un tel comportement.

Mots clés : Audit, Indépendance, Conflit, Pression, Intimidation

Abstract

Since the Andersen- Enron affair, trust towards the auditors has seriously been damaged, the auditor being often perceived as the auditee's conniving. However an alternative approach could be adopted: why not suppose that the auditor could be not a culprit, but better a victim. And what if the actual culprit was in fact the auditee, who, standing in a superiority business position could prevent the auditor from manifesting his full competency. In order to test this hypothesis, we have studied the nature of the auditor-auditee relationship: agency theory, as well as sociological theories, enable us to characterize that relationship as being potentially conflictual and then likely to generate a pressures/threats behaviour of the auditee towards the auditor. We then have led an exploratory study (interviews with 16 auditors) to understand their perception about the auditee's behaviour towards them. We have used the interview approach to collect data about the causes of such an attitude. The results suggest that some auditees could be non cooperative, recalcitrant, even threatening towards the auditor. They enable us also to understand the determinants of such a behaviour.

Key words: Audit, conflict, independence threat, pressure, intimidation

L'AUDITEUR : COMPLICE OU VICTIME DE L'AUDITÉ ?

INTRODUCTION

L'auditeur financier est le mandataire des utilisateurs de l'information financière en général et des actionnaires de l'entreprise en particulier. Il a en effet pour mission de vérifier les états financiers préalablement établis par les dirigeants et de rassurer les actionnaires quant à la sincérité et à la régularité de l'information comptable et financière produite par celle-ci.

Ainsi, l'auditeur est doté d'une mission d'intérêt général qui consiste à protéger les ayants droit de l'entreprise contre tout abus de la part du dirigeant. Cependant, il semblerait que depuis quelque temps, les utilisateurs de l'information financière ne perçoivent plus l'auditeur en tant que tel. L'auditeur est en effet soupçonné d'être l'allié du dirigeant et de servir les intérêts de celui-ci aux dépens de ceux des actionnaires. Cette perte d'indépendance de l'auditeur fait craindre aux actionnaires une trop excessive « familiarité » avec les dirigeants.

Ces soupçons sont le résultat de différents facteurs, le premier d'entre eux étant l'implication des auditeurs dans les scandales tels qu'Enron, Parmalat ou encore Marionnaud, qui ont touché les différentes places financières au cours de ces dernières années. Cependant, il serait restrictif de considérer que la relation entre l'auditeur et l'audité se résume en de la complicité et en de la connivence.

En effet, auditeur et audité ne poursuivent pas des objectifs communs. Ces objectifs sont souvent même divergents, pouvant ainsi aboutir à des désaccords entre ces deux acteurs.

Le point de départ de notre recherche est la possibilité d'émergence d'un conflit entre l'auditeur et l'audité et la possibilité que l'audité fasse obstacle à la bonne conduite des travaux d'audit en faisant de la pression à son auditeur. Dans ce cas, pourquoi ne pas supposer que l'auditeur puisse être non pas le complice mais plutôt la victime ? Et si le vrai coupable était l'audité, qui se trouvant « dans une position de supériorité »¹ pourrait « empêcher l'auditeur d'exprimer pleinement sa compétence » ?

Cette étude cherche donc à comprendre cette face cachée de la relation auditeur audité en l'identifiant dans un premier temps, puis en essayant d'en dégager les principaux déterminants.

Dans une première section, il y aura présentation de l'origine du conflit d'intérêt inhérente à la relation auditeur audité et de sa dimension conflictuelle et ce à travers la théorie économique de l'agence et la théorie sociale du conflit réel. Ensuite, une étude de la littérature en la matière sera réalisée. Elle se focalisera principalement sur les recherches qui tentent d'identifier les facteurs déterminants du conflit.

La seconde section permettra de présenter le protocole de recherche, basé sur des entretiens semi directifs centrés auprès d'auditeurs. L'analyse de contenu de ces entretiens permettra

¹ Bernard Colasse 2003, Auditer, une mission impossible ? , *Sociétal* n° 39.

d'identifier les types de pressions/menaces exercées par l'audité, telles que perçues par l'auditeur, ainsi que les déterminants d'un tel comportement.

Nous concluons sur les principales contributions de cette étude à la recherche en audit ainsi que sur ses limites.

1. LE CONFLIT AUDITEUR AUDITÉ

L'audit légal ou commissariat aux comptes est une forme particulière de contrôle. En effet, il s'agit d'un audit imposé par la loi à l'entreprise, l'obligeant à le subir et à le supporter en tant que charge. La présence de l'auditeur dans l'entreprise ne provient en aucun cas de la volonté de l'audité. Elle résulte d'abord de la résolution des actionnaires à se protéger contre l'opportunisme des dirigeants (théorie d'agence) et ensuite de la volonté du législateur qui cherche à protéger l'intérêt du public. Nous pouvons donc nous demander comment se comporte l'audité face à la présence de l'auditeur qui est susceptible de le déranger.

1.1. La relation auditeur - audité : une relation conflictuelle

Le point de départ de la relation auditeur - audité s'inscrit dans la divergence d'intérêt mise en avant par la théorie de l'agence. Les conséquences de ce conflit seront analysées en ayant recours à des théories sociales.

1.1.1. L'auditeur ou contrôleur des dirigeants

La relation auditeur audité a souvent été expliquée à travers la théorie économique d'agence telle que formulée par Jensen et Meckling (1976).

Cette théorie stipule d'agence stipule que les propriétaires de l'entreprise («principaux») confient la gestion de celle-ci à des dirigeants («agents»). Les agents sont donc supposés agir pour le compte des actionnaires, conformément aux intérêts de ceux-ci. Cependant, les dirigeants, en tant qu'acteurs rationnels peuvent avoir un comportement opportuniste. Ils peuvent en effet chercher à servir leurs intérêts propres aux dépens de ceux de l'entreprise. Et ceci est d'autant plus grave que les actionnaires sont en asymétrie d'information par rapport aux dirigeants puisqu'en confiant la gestion aux « principaux », ils s'en éloignent.

Pour pallier ces problèmes, les actionnaires ont recours à une tierce personne pour surveiller les dirigeants. Il s'agit de l'auditeur qui a une mission de contrôle de la reddition des comptes et de protection des intérêts des actionnaires. Les auditeurs sont donc les mandataires des actionnaires et représentent la garantie d'une information comptable fiable et sincère.

Cette théorie, souvent utilisée dans la modélisation de la relation auditeur audité repose sur l'idée que l'auditeur est le contrôleur des dirigeants et suggère de ce fait un conflit potentiel entre ces deux acteurs.

1.1.2. Les théories du conflit

C'est sans doute en étudiant la relation auditeur audité à travers la théorie d'agence qu'il a été possible d'identifier le conflit d'intérêt qui oppose l'auditeur et l'audité. Cependant, la théorie d'agence est une théorie qui a l'inconvénient d'être très restrictive dans sa vision des relations entre les individus.

Il a donc semblé indispensable de recourir à d'autres théories, plus appropriées, afin de tenir compte de la complexité des relations humaines.

Une orientation vers la sociologie et la psychologie sociale s'est vite faite. Ces domaines sont ceux qui cernent le mieux les interactions entre les individus. Parmi les théories du conflit examinées, une d'entre elles a semblé appropriée pour expliquer le comportement auditeur audité. Il s'agit de la théorie du conflit réel (dite en psychologie sociale théorie du conflit objectif d'intérêt). Cette théorie a été avancée par Sherif, Harvey, White et Sherif (1961) et a été plus tard reprise et davantage développée par Levine et Campbell (1972).

La théorie du conflit réel est une théorie qui étudie le comportement du groupe dans son ensemble. Elle stipule que les interactions entre individus n'appartenant pas à un même groupe, pendant une période donnée, laissent rarement les sentiments des uns à l'égard des autres neutres. Ces individus développent nécessairement des sentiments d'amitié ou de haine, d'agressivité ou de compassion. Et l'existence d'un conflit d'intérêt opposant deux ou plusieurs groupes engendre un sentiment de menace de la part de l'autre groupe.

La théorie du conflit réel a été utilisée pour expliquer les conflits entre classes sociales, les guerres entre les peuples. Elle est par ailleurs utilisée par Sherif (1966) pour expliquer le conflit d'intérêt entre managers et travailleurs au sein des organisations industrielles. Ce conflit y est le fruit de la divergence entre les intérêts poursuivis.

La théorie des conflits objectifs d'intérêts semble pertinente pour expliquer la relation auditeur audité. En effet, en matière d'audit, nous sommes face à deux groupes d'individus en présence d'un conflit d'intérêt.

Il y a d'un côté l'entreprise auditée, avec à sa tête les dirigeants de l'entreprise, dont les objectifs sont la rentabilité et l'efficacité. Du point de vue de ce groupe, les états financiers servent à attester la bonne situation de l'entreprise.

Face à ce groupe, se trouve celui des auditeurs, mandataires des utilisateurs de l'information financière. L'objectif de ce groupe est de s'assurer que l'information financière est transparente et reflète la situation réelle de l'entreprise.

Ces deux groupes se côtoient et interagissent alors même que leurs objectifs diffèrent et que leurs intérêts divergent.

Ceci ne les laisse pas indifférents les uns par rapports aux autres et risque de susciter chez eux des sentiments de crainte et d'hostilité.

1.2. Le conflit auditeur audité dans la littérature

En matière de recherche en audit, il a été démontré plus d'une fois que la relation auditeur audité n'est pas sans conséquences sur la qualité de l'audit.

Nous trouvons par ailleurs parmi ces recherches, un nombre de plus en plus important qui traite du conflit entre ces deux acteurs.

Les premières recherches sur ce thème ont en effet commencé dans les années 70. Elles ont souvent associé le conflit auditeur audité au déséquilibre dans le pouvoir de ces deux acteurs, l'audité étant considéré comme en position de supériorité par rapport à l'auditeur. (Goldman et Barlev 1975, Loeb 1975, Nicolas et Price 1976).

Ces auteurs ont semblé sceptiques quant aux conséquences de cette asymétrie dans la relation : l'auditeur pourra-t-il garder son indépendance face à l'audité alors même que l'audité a bien davantage de pouvoir que l'auditeur ?

Ils ont de ce fait tenté d'identifier les principales raisons à ce déséquilibre du pouvoir.

C'est ainsi que Goldman et Barlev (1975) voient que la position de l'auditeur par rapport à l'audité dépend de la nature du service (s'il est routinier ou pas) et que Loeb (1975) l'associe plutôt à la place de l'auditeur dans la hiérarchie et au sein de la profession, au climat dans lequel il opère (permissif ou stricte), ainsi qu'à l'éthique propre à l'auditeur.

Price et Nicholas (1976), quant à eux expliquent cette position à travers la théorie de l'échange : l'infériorité de l'auditeur s'explique par le fait que ce soit l'entreprise qui le paye (l'auditeur a donc besoin de l'entreprise), et la supériorité de l'audité est due au fait que l'entreprise a besoin de n'importe quel auditeur (et non pas d'un auditeur en particulier).

Dans le cadre de ces études, les auteurs ont tenté d'énumérer quelques dispositions qui pourraient être prises pour renforcer le pouvoir de l'auditeur et par conséquent son indépendance.

Il s'agit notamment de l'instauration d'un code éthique édictant le comportement que doit avoir chacun, de l'établissement d'un comité d'audit, de la responsabilisation des auditeurs vis-à-vis des tiers, du rétrécissement des normes comptables, ou encore de la réduction du pouvoir discrétionnaire de l'entreprise en l'empêchant d'engager ou de renvoyer d'elle-même l'auditeur.

Malgré leur originalité, ces recherches n'ont malheureusement pas confronté les hypothèses qu'elles ont avancées à la réalité.

Les recherches sur la relation conflictuelle entre l'auditeur et l'audité se sont entre temps développées.

Elles sont aujourd'hui plus nombreuses et surtout plus rigoureuses dans leurs démarches.

On y a recours à toutes sortes de méthodologies (questionnaire, entretiens, étude de cas, etc.), ce qui permet de renforcer la crédibilité des résultats.

Un nombre important de ces études est par ailleurs dédié à la résolution du conflit entre l'auditeur et l'audité. On y retrouve certaines qui traitent du comportement de l'auditeur durant le processus de négociation (Antle et Nalebuff, 1991), des facteurs ayant un impact sur le processus de négociation (Gibbins et al 2001, Ng et Tan, 2003), ou encore des conséquences des stratégies de négociation sur les états financiers (Hatefield et al 2007).

Face à la multiplication des articles consacrés à la résolution du conflit, assez peu s'intéressent directement aux facteurs déterminants de ce même conflit.

Certains de ces articles ont pris la forme d'études de perception réalisées à travers des questionnaires. Il s'agit notamment d'une étude de perception auprès de banquiers menée par

Knapp (1985) dans laquelle les domaines qui nécessitent un jugement subjectif, et les audités ayant une bonne assise financière semblent être à l'origine de la pression subie par l'auditeur. Une étude plus récente mais semblable, menée par Lyer et Rama (2004) auprès des audités mêmes révèle quasiment les mêmes résultats.

Mais l'une des plus importantes études à ce sujet est une étude effectuée par Beattie et al (2001), et sponsorisée par l'ICAEW, ordre des experts comptables britannique, dans laquelle les chercheurs administrent un questionnaire aussi bien à des auditeurs qu'à des audités. Ils leur y demandent d'indiquer parmi une liste préétablie, les domaines qui font le plus objet d'interaction, de négociations, ainsi que ceux qu'ils débattent le plus.

D'après cette étude, les principaux déterminants du conflit sont d'ordre comptable : ils portent sur l'évaluation des encours, le coût des réorganisations et sur la juste valeur.

Dans une seconde partie de cette même étude, nos chercheurs interviewent certains des enquêtés. A l'issue de l'analyse des entretiens, les auteurs affirment que parmi les menaces existantes, « l'intimidation est la menace la plus fréquente » et c'est celle qui « a le moins de sauvegardes explicites ». Ils tentent par ailleurs de dégager les raisons de cette dite intimidation qui sont cette fois-ci d'ordre personnel, souvent propres à l'audité (la peur de perdre la face, la personnalité de l'audité, sa perception du risque), ou encore d'ordre économique (les difficultés économiques et financières auxquelles fait face l'audité).

Il existe par ailleurs d'autres études qui ont identifié l'opinion d'audit comme principale cause de conflit (Hudaib et Cooke 2005).

Le conflit qui oppose auditeur et audité n'est pas sans conséquence sur le comportement de l'auditeur, et peut se traduire par un comportement non coopératif voire même pressant de la part de celui-ci.

Ceci est illustré plus vivement dans la littérature qui traite de deux catégories de pressions (Schéma 1). Colasse (2003) fait allusion à une première catégorie de pressions. Il s'agit de « petites manœuvres » utilisées par l'audité et qui visent à « gêner de façon plus ou moins subtile le commissaire aux comptes » et à « l'empêcher de manifester sa compétence intrinsèque ». Ces petites manœuvres se traduisent par un comportement particulier de la part du dirigeant qui peut se montrer non coopératif et indisponible pour l'auditeur.

Nous retrouvons par ailleurs dans la littérature une autre catégorie de pressions dite d'« intimidation », l'intimidation étant le fait que l'audité adopte un comportement visant à « bouleverser » l'auditeur. Certains auteurs, principalement britanniques font par ailleurs référence à ce type de pression. M.K.Shaub (2003), dans une étude de l'impact de la SOX sur les menaces à l'indépendance de l'auditeur, fait référence à la menace d'intimidation.

Cette menace d'intimidation est par ailleurs prise en compte par l'approche par les risques comme étant une menace à l'indépendance de l'auditeur (intimidation threat).

Pour définir l'intimidation, Shaub reprend la définition donnée par le CICA qui est « d'empêcher l'auditeur d'agir objectivement à travers des menaces véritables ou ressenties de la part du client ».

Le fait de prendre en compte « la menace ressentie » et de la considérer tout autant contraignante pour la mission de l'auditeur que « la menace véritable » révèle que la menace d'intimidation ne se limite en aucun cas à la pression expresse et directe exercée par l'audité.

En effet, l'auditeur peut faire l'objet d'une pression implicite, tacite, qui sans être directement formulée par l'audité peut se révéler tout aussi dangereuse pour la qualité de l'audit.

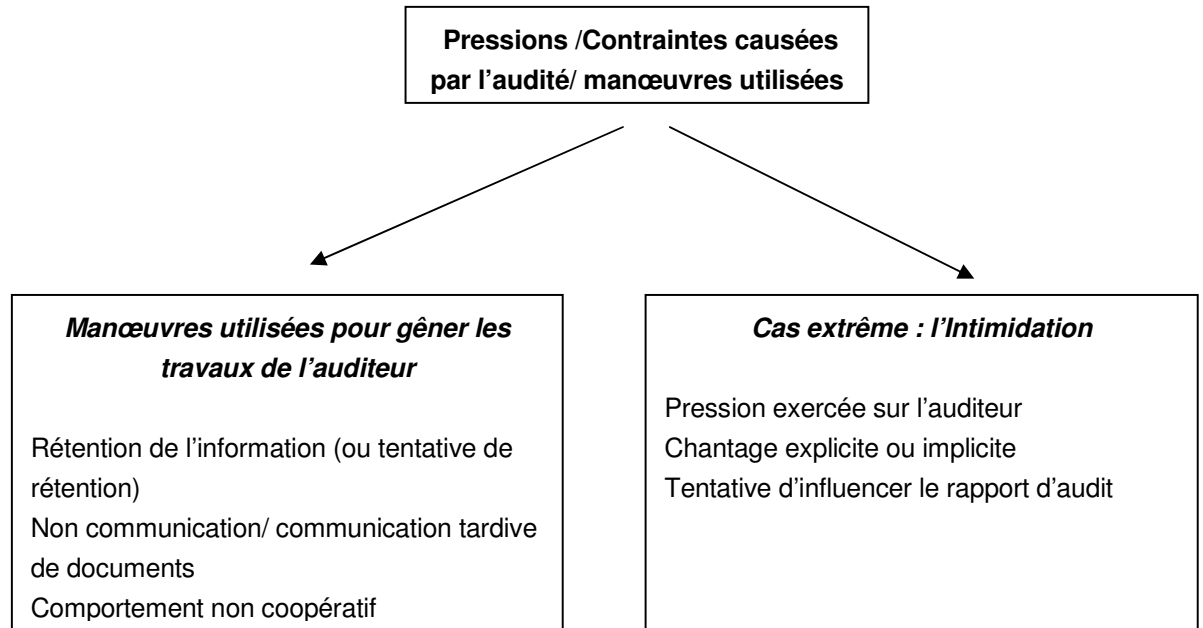


Schéma 1 : Les deux grandes catégories de pressions qui existent dans la littérature

Par ailleurs, après avoir étudié la SOX dans ses principales dispositions, Shaub conclut que la SOX a plus minimisé la menace de self review plutôt que toute autre menace. Il conclut de même que la SOX a un effet « modéré » sur la menace d'intimidation.

Les propos de Shaub (2003) rejoignent ceux de Colasse (2003), qui affirme que « l'indépendance n'est pas seulement une affaire de respect du droit », puisqu'il existe une sorte de relation informelle entre l'auditeur et l'audité sur laquelle même la loi ne peut pas agir.

1.3 L'intimidation : la prise en compte dans les réglementations

La réglementation en matière d'audit semble protéger l'auditeur contre l'audité. En France, ce sont principalement des articles de la loi du 24 juillet 1966, du décret du 23 mars 1967 ainsi que de la loi du 1er août 2003 (LSF) qui accordent à l'auditeur cette dite protection. Ceci se justifie par le fait que la mission du commissaire aux comptes soit considérée comme une mission d'intérêt général.

La protection de l'auditeur est matérialisée par:

- *Le pouvoir d'investigation,*
- *Le droit à l'information,*
- *Le mode de nomination,*
- *La rotation.*

D'après la loi, les commissaires aux comptes peuvent opérer « toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns ». Elle leur confère par ailleurs le droit de « se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux » ainsi

que de « recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leur mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société ». Ainsi, le pouvoir d'investigation accordé au commissaire aux comptes semble être très étendu. Par ailleurs, le commissaire aux comptes bénéficie du droit d'être informé par le dirigeant en cas de conventions, d'opérations sur le capital, etc. Il doit en plus être communiqué aux réunions du conseil d'administration ainsi qu'aux assemblées des actionnaires. Ainsi, son droit à l'information et à la communication semble être suffisamment large. La loi a en plus prévu pour le commissaire aux comptes la possibilité de s'adresser au procureur dans le cas où le dirigeant tente d'entraver à sa mission, chose qui lui attribue de l'autorité à l'égard de l'audit. Enfin et pour davantage le protéger contre tout abus de la part du dirigeant et pour renforcer son indépendance, la loi a prévu que le dirigeant de l'entreprise ne devait pas prendre part dans la nomination du commissaire aux comptes et lui a prévu une durée de mandat de six ans.

Il est donc clair qu'à travers toutes ces dispositions, le but du législateur a été de protéger le commissaire aux comptes contre tout abus et tout attentisme de la part du dirigeant.

Cependant, et malgré tous ces efforts pour attribuer de la supériorité à l'auditeur, il semblerait que l'audit dispose de marges de manœuvre utilisables pour placer l'auditeur dans une position d' « infériorité » (Colasse, 2003).

Le cadre conceptuel de l'AICPA traite des menaces contre l'indépendance de l'auditeur comme étant les circonstances susceptibles de porter atteinte à l'indépendance (AICPA, 2004, §8). Même si cette réglementation précise qu'il est impossible d'identifier chaque situation créant une menace à l'indépendance, 7 catégories de menace sont identifiées (AICPA, 2004 § 10 à 16) :

- *Self-review threat* : utilisation pour l'audit de documents préparés pour le client par d'autres équipes/membres du cabinet d'audit.
- *Advocacy threat* : actions qui font de la promotion pour le client (par exemple représenter un client devant une juridiction fiscale.).
- *Adverse interest threat* : actions ou intérêts en opposition avec les intérêts du client.
- *Familiarity threat* : Avoir une longue ou étroite relation avec le client (liens familiaux, etc., recrutement par le client d'anciens auditeurs en charge du contrôle de ses comptes)
- *Intimidation threat* : Tentatives par le management du client ou toute autre partie intéressée de menacer l'auditeur.
- *Financial self-interest threat* : Bénéfice possible d'un auditeur d'un intérêt financier grâce à une relation financière avec le client (ex.: avoir un prêt accordé par un cadre dirigeant du client).
- *Management participation threat* : Exercer des fonctions de management à la place du client.

Comme on le voit, l'intimidation apparaît comme l'une des menaces contre l'indépendance de l'auditeur. La réglementation américaine précise (AICPA, 2004, §14) que l'intimidation peut prendre la forme d'une menace par le client de remplacer l'auditeur ou le cabinet de l'auditeur suite à un désaccord sur l'application d'un principe comptable, ou bien encore la pression

exercée par le client pour réduire les procédures d'audit requises afin de diminuer les honoraires.

En matière de réglementation française, il n'est jamais fait référence à la notion d'intimidation. Le code de déontologie fait certes allusion à l'approche par les risques et sauvegardes. Cependant, les risques à l'indépendance n'y sont pas énumérés et semblent relever de l'appréciation de l'auditeur.

Toutefois, le risque d'intimidation fait partie de la liste des risques à l'indépendance établie par la directive européenne sur le contrôle des comptes.

Concernant les sauvegardes, il est à préciser qu'il n'est pas rare dans le domaine de l'audit que le législateur français intervienne pour protéger contre certains risques inhérents à l'indépendance de l'auditeur ou à la conduite des travaux d'audit. Il n'y a pas eu exception concernant les risques précisés dans l'« approche par les risques et les sauvegardes » (« Threats and safeguards approach »). C'est ainsi que nous retrouvons, dans la Loi sur la sécurité financière, dans le code de la déontologie, ou encore dans le code de commerce des mesures qui visent à protéger l'auditeur contre les différents risques à son indépendance (Tableau 1)

Disposition	Risque à l'indépendance qu'elle protège contre
Délai de carence avant emploi salarié : le commissaire aux comptes ne peut être nommé dirigeant ou salarié d'une entreprise qu'il a audité avant un délai de cinq ans à compter de la cessation de ses fonctions	Risque d'auto révision (self review threat)
Délai de carence avant nomination en tant que commissaire aux comptes : un salarié ou un dirigeant ne peut être nommé commissaire aux comptes de l'entreprise dans laquelle il exerçait avant écoulement de cinq ans à compter de la cessation de ses fonctions.	Risque de familiarité (familiarity threat)
Séparation entre audit et autres services (conseil et toute autre prestation de service non directement liée à la mission de commissariat aux comptes).	Risque d'auto révision (self review threat)
Rotation des signataires tous les six ans	Risque de familiarité (familiarity threat)
Interdiction pour le commissaire aux comptes de détenir un intérêt auprès du client : interdiction de prendre, recevoir ou conserver directement ou indirectement un intérêt auprès d'une entreprise qu'il audite.	Risque d'intérêt financier (self interest threat)

Tableau 1 : Dispositions Françaises renforçant la place de l'auditeur

Nous remarquons qu'à travers ces différentes dispositions prévues, seule celle de pouvoir, pour le commissaire aux comptes, révéler le délit d'entrave peut être considérée comme sauvegarde contre le risque d'intimidation ou plus généralement contre toute pression de la part de l'audité.

Il est évident que les pressions, la non coopération des audités sont un risque pour l'« indépendance d'esprit » de l'auditeur puisqu'elles peuvent avoir un impact sur son état d'esprit, sur son jugement professionnel. Et alors que les lois et les normes peuvent considérablement agir sur l'apparence d'indépendance », leur effet reste néanmoins modéré

sur l'« indépendance d'esprit ». C'est sans doute ce à quoi fait référence Richard (2001) en affirmant que « l'indépendance de l'auditeur n'est pas le produit mécanique et avéré de dispositions juridiques mais une subtile et complexe construction sociale ».

Ainsi, l'aspect relationnel de l'audit semble être tout aussi déterminant (voir plus) que l'aspect juridique pour l'indépendance de l'auditeur.

Notre étude vise donc à savoir comment l'audité parvient à imposer sa supériorité vis-à-vis de l'auditeur (techniques et manœuvres) et pourquoi il se comporte ainsi (déterminants du comportement).

2. METHODOLOGIE

2.1. *L'entretien en tant que méthode de collecte des données*

L'entretien a semblé être le mode de collecte de données le plus adapté à cette étude puisque celle-ci propose d'étudier des relations et des interactions entre individus ainsi que les comportements d'individus dans des conditions particulières.

Il a été convenu de procéder à des entretiens semi directifs centrés qui des limitent à une liste de thèmes tout en permettant de présenter les questions librement. Cette technique présente l'avantage d'être plus flexible que l'entrevue par questions fermées qui repose sur des questions prédéterminées : elle permet d'aborder les thèmes recherchés tout en s'apparentant à une discussion.

Les thèmes abordés ont porté sur le comportement de l'audité face à l'auditeur en général aussi bien que face à des situations particulières (tableau 2) .

1. Parcours de l'auditeur et expérience professionnelle

2. Relation de l'auditeur avec ses audités

Ambiance de travail

Comportement de l'audité vis-à-vis de l'auditeur (tendance générale)

Degré de coopération (si disponible / joignable) de l'audité

Personnalité des audités

L'intimidation exercée par l'audité

Manœuvres particulières entreprises par l'audité pour gêner l'audité dans ses travaux

3. Le désaccord entre l'audité et l'auditeur

Les points de désaccord

Réaction et comportement de l'audité face au désaccord (situations particulières)

Résolution du désaccord

Tableau 2: Liste des thèmes supports de l'entretien

Les auditeurs ont été contactés parmi les commissaires aux comptes inscrits à la Chambre Régionale des Commissaires aux Comptes de l'Ile de France (Tableau 3)

Nombre de personnes contactées (444 courriels envoyés, 41 échecs d'envoi)	403
Nombre de retours négatifs	7
<i>Nombre de retours positifs</i>	<i>16</i>
Désistements	-2
Mise en contact	+2
<i>Total interviewés</i>	<i>16</i>

Tableau 3 : Sélection des auditeurs

Finalement, les entretiens ont été conduits auprès de 16 auditeurs, dont les profils étaient assez différents (différents âges, différentes fonctions, différentes positions hiérarchiques, etc., Cf. Annexe 1).

2.2. L'analyse de contenu en tant que moyen d'exploitation des données

L'exploitation des données s'est faite à travers l'analyse de contenu, au sens de Bardin. Son déroulement a reposé sur les quatre grandes étapes prévues par Martin (2005), c'est-à-dire :

- *La retranscription des données*
- *La construction d'une grille d'analyse*
- *Le codage des informations recueillies*
- *Le traitement des données*

2.2.1. La retranscription des données

Au cours de cette étape, il convient de mettre sous forme écrite les propos préalablement enregistrés des interviewés. Le texte obtenu à l'issue de cette étape et appelé « verbatim » facilite l'exploitation des données contenues dans les propos des auditeurs.

Dans ce cas, la retranscription a été quasi-totale : elle a recouvert une très grande partie des entretiens. Seules d'infimes parties, ayant paru comme étant hors contexte, n'ont pas été retranscrites.

2.2.2. La grille d'analyse

La grille d'analyse est un tableau qui regroupe des critères et des indicateurs appelés catégories d'analyse.

2.2.3. Le codage des données

Le codage est la technique qui « décrit, classe et transforme les données qualitatives brutes en fonction de la grille d'analyse » (Berg 2003).

Dans ce cas ces « données » dites brutes correspondent aux propos contenus dans les entretiens. Leur transformation repose donc la ventilation des éléments du discours dans chacune des rubriques de la grille d'analyse. Il est par ailleurs possible de procéder à cette ventilation selon différents critères. Ces critères, dits « unités de codage » peuvent être

d'ordre sémantique (le thème évoqué ou l'idée exprimée), ou d'ordre linguistique ou syntaxique (le mot ou la phrase).

2.2.4. Le traitement des données

Le traitement des données est l'étape ultime de cette analyse de contenu. Il se fera dans ce cas à travers traditionnelle et se basera sur un traitement sémantique manuel. Ce traitement sémantique permettra de dégager, à partir de l'étude des mots et des idées des interviewés, le sens de leurs propos.

3. LES RÉSULTATS OBTENUS

Les résultats obtenus à l'issue de l'analyse de contenu permettent d'une part de conclure sur l'existence ou non de pression exercée de la part de l'audité sur l'auditeur, et d'autre part d'identifier les causes/ les déterminants de ces dites pressions.

Les résultats obtenus à la suite de l'analyse de contenu suggèrent l'existence, dans le contexte français des deux types de comportement développés dans la littérature.

En effet, de nombreuses séquences du verbatim réfèrent aux thèmes de « la pression » et du « comportement non coopératif ». Les auditeurs évoquent plusieurs cas de comportement non coopératif de la part de l'audité. Il est par exemple question d'un audité qui « *qui ne répond(e) pas au téléphone* » et *n'envoie pas les documents dans les temps voulus* ». A ce sujet, ils nous racontent même des anecdotes qui illustrent leurs propos.

Voici donc ce que nous raconte un auditeur senior, exerçant dans un big au sujet de l'une des missions d'audit auxquelles il a participé : « *une fois un client nous a mis dans le bâtiment du CE, c'est un local indépendant qui se trouve à une centaine de mètres de l'entreprise, sachant que c'est dans le nord de la France, et donc à chaque fois qu'on voulait demander des questions, on devait sortir du bâtiment du C.E, se prendre la flotte parce qu'il pleut généralement et tout ça pour que l'auditeur hésite avant de poser une question, et question de le décourager un petit peu...* ».

Par ailleurs, au cours des « entrevues » les auditeurs parlent souvent de problèmes de communication avec les audités. Aussi, il est possible de citer les propos de certains auditeurs à ce sujet : « *il ne me donnait pas les informations, il essayait de m'avoir à l'usure* », « *c'est arrivé que certains clients refusent de communiquer certaines informations* », « *des gens muets et peu cordiaux, j'en ai rencontré énormément* » ou encore, plus explicitement « *il y a des clients qui font de la rétention d'information* ».

L'un d'entre eux évoque une situation à laquelle il a dû faire face lors d'une mission, tout au début de sa carrière d'auditeur « *Quand j'ai commencé, j'avais 23 ans, juste après mon service militaire, je me suis trouvé assez vite dans un audit à Strasbourg, chez X qui appartenait à Y. J'avais en face de moi un chef comptable, quand je lui posais une question, il parlait avec son comptable ou son DAF en alsacien, c'est-à-dire qu'ils se mettaient à parler en alsacien en face de moi et puis ensuite ils me répondaient* ».

Cette « *rétenion d'information* », exprimée par les auditeurs sous maintes façons, semble beaucoup gêner les auditeurs. Comme l'explique une auditrice, « *c'est pas parce qu'elle est bonne ou mauvaise (l'information), on en a besoin dans notre travail et si on ne l'a pas ça pose problème* ».

Le thème de l'intimidation suggère que l'auditeur peut faire objet de pressions encore plus pesantes et contraignantes. Il a en effet relevé dans le discours des auditeurs plusieurs illustrations du chantage et de l'intimidation exercés par l'audité, les principales d'entre elles exprimées ainsi « *on a un gros client qui a fait entendre que si on ne change pas l'associé en charge du dossier, ils vont devoir ne pas renouveler notre mandat* », ainsi que par « *le client fait du chantage auprès du commissaire aux comptes en lui disant si vous me faites ça mon banquier va me couper les vivres* ».

Ainsi, au cours des entretiens menés, les des auditeurs n'ont pas manqué d'illustrations, plus marquantes les unes que les autres du comportement non coopératif, voire intimidant de l'audité à leur égard.

Certains facteurs semblent favorables à l'apparition de comportements menaçants.

L'analyse de contenu à laquelle il a été procédé a mis en avant les thèmes suivants (les séquences de verbatim sont données à titre indicatif et non pas à titre exhaustif):

Thème	Séquence du verbatim	Code
Méfiance/ peur/ crainte	« Il y a effectivement des clients qui ont une relation un petit peu de peur vis-à-vis du commissaire aux comptes ».	A9¶4
	« Les clients ont toujours la crainte que leurs comptes comportent une erreur ».	A1¶5
Contrôle	« Ils (les audités) nous voient un peu comme des contrôleurs des impôts »	A3, A4¶2
Difficultés financières	« le client qui met en œuvre cette façon de se comporter avec son commissaire aux comptes, c'est souvent des clients qui sont dans des périodes difficiles ».	A2¶7
Malversation	« Quand vous avez ce genre de comportement, oui ça arrive toujours mais c'est qu'il y a anguille sous roche ... ».	A6¶7
Appréciation	« contrairement à ce que les chefs d'entreprises voudraient et contrairement à ce que les experts comptables conseillent aux chefs d'entreprises de prétendre, en fait il y a peu de marge d' appréciation »	A8¶10
Provisions	« Le client dit je conteste formellement, je ne passe pas un centime de provision ».	A11¶8

Tableau 4: Thèmes favorisant l'apparition de menaces

Ainsi, il semblerait que certains audités adoptent un comportement non coopératif ou intimidant à cause de la crainte qu'ils éprouvent envers l'auditeur :

- « *Il est sur ses gardes, donc ce qu'il y a dans ces cas là c'est qu'on a moins de spontanéité, beaucoup plus de choses contenues, beaucoup plus de rétenion d'information* » explique un auditeur,

- « *Ça leur fait peur (la présence de l'auditeur) et du coup ils deviennent plus virulents* » confirme un autre.

Cette méfiance semble s'accroître d'autant plus qu'il semblerait que pour une majorité des personnes auditées, il s'agit de personnes ayant déjà fait de l'audit : « *Ils sont méfiants, ils sont méfiants, ils sont méfiants d'autant plus méfiants que ce sont généralement d'anciens auditeurs* ».

Cette méfiance semble être fortement liée à la perception qu'a l'audité de l'audit et de l'auditeur. En effet, le champ lexical du contrôle intervient fortement durant les entretiens « contrôle », « contrôleur », « inspecteur », « senseur »

L'audité craindrait donc l'auditeur parce qu'il le perçoit comme contrôleur, au même titre qu'un inspecteur des impôts ou qu'un gendarme.

« *C'est pareil que lorsqu'on est arrêté au bord de la route, que le gendarme nous demande nos papiers, on se demande toujours s'il ne va pas tomber sur un clignotant qui ne fonctionne pas, sur un pneu qui est usé et qu'on n'a pas regardé* » nous affirme un commissaire aux comptes.

L'audité userait donc des moyens dont il dispose pour le gêner dans la conduite de ses travaux, non seulement par crainte que l'auditeur découvre des erreurs mais aussi parce qu'il n'apprécie pas le fait d'être contrôlé. La pression serait donc une réaction par rapport au contrôle, une sorte d'hostilité vis-à-vis de l'autorité.

Par ailleurs, il semblerait, d'après les thèmes fréquents (« malversation » et « difficultés financière ») que, selon les auditeurs, les audités qui se montrent non coopératifs ou qui exercent de la pression sont souvent des audités qui font face à des difficultés ou qui ont quelque chose à cacher « *Quand vous avez ce genre de comportement, oui ça arrive toujours mais c'est qu'il y a anguille sous roche* », ou encore « *C'est qu'il y a un problème et dans ce cas là il faut mettre en place des procédures pour essayer de trouver le pourquoi...donc c'est un peu un déclencheur* ». Certains évoquent des cas de chantage ou d'intimidation. L'un d'eux, explique pourquoi il a démissionné d'une mission sur laquelle le client était particulièrement agressif « *le client avait baissé son chiffres d'affaires et donc le montant des provisions était moins important, il se battait* ».

Certains auditeurs semblent même croire en la théorie selon laquelle un tel comportement justifie, de la tromperie « *le client qui a quelque chose à se reprocher se cache derrière un comportement non coopératif* ».

Ceci rejoint la théorie des conflits réels, développée précédemment, qui suggère qu'un conflit émerge dès le moment où des individus de groupes différents et aux intérêts contradictoires se côtoient.

L'auditeur et l'audité seraient donc une illustration de cette théorie puisque le conflit n'est pas forcément lié à une cause bien déterminée. C'est le résultat de l'interaction entre individus ayant une divergence d'intérêt.

Concernant les sujets les plus susceptibles de créer un désaccord entre l'auditeur et l'audité, il semblerait que ce soit souvent des points qui nécessitent une appréciation, une évaluation.

En effet, en matière de comptabilité, il y a souvent besoin d'appréciation puisque certaines évaluations relèvent du jugement professionnel de l'entreprise. Cependant, il n'est pas rare que l'auditeur conteste l'évaluation de son client, surtout lorsque celle-ci s'écarte largement de la réalité économique.

Un auditeur consciencieux et tout à fait indépendant ne peut en effet pas détourner les yeux de ce genre de situation, ce qui est exprimé ainsi par Johnstone et al (2001) « *la menace la plus fréquente à l'objectivité de l'auditeur émerge des situations ambiguës qui nécessitent un jugement par l'auditeur sur des sujets où il n'y a pas des règles strictes* ».

Parmi les différentes situations où il y a jugement professionnel, les provisions semblent être le point le plus générateur de conflit entre l'auditeur et l'audité, « *Là où on n'est pas d'accord, c'est au niveau de la provision pour prud'homme* » affirme un auditeur, « *ce sont les provisions en général...le client estime qu'il n'y a pas un risque suffisamment important pour déclencher la constitution d'une provision comptable alors que le commissaire aux comptes lui est extrêmement prudent alors dès qu'il voit un risque il veut une provision* » confie un autre auditeur .

Quelles actions peut mettre en œuvre l'auditeur pour limiter ces pressions ?

Concernant la résolution du conflit, le tableau 5 montre les résultats de l'analyse de contenu.

Thème	Séquence du verbatim	Code
Pédagogie	« il faut leur <i>expliquer</i> ...il faut donc faire un peu de <i>pédagogie</i> ...avec de la <i>pédagogie</i> on arrive à pas mal de choses je pense »	A6¶5
Négociation	« Alors on peut dire que c'est une <i>négociation</i> » (en évoquant la résolution du conflit).	A9¶11
Convivialité et sympathie	« La <i>convivialité</i> ce n'est pas forcément une mauvaise chose sauf qu'il faut la doser. Si vous avez de <i>bons rapports</i> avec les gens, ils vous donnent assez facilement l'information ».	A6¶3
	« Il faut qu'il est un côté <i>sympathique</i> ...dire bonjour, serrer la main, faut pas dire je suis le commissaire aux comptes, vous allez voir ce que vous allez voir »	A11¶7
Démission	« J'estime que la perte de confiance...ou une moindre confiance avec le client c'est suffisamment important pour pouvoir <i>démissionner</i> »	A2¶6

Tableau 5 : Actions permettant de limiter la pression de l'audité

D'après l'analyse de contenu, il semblerait que le conflit se règle généralement soit par de la négociation, soit encore par de la pédagogie dont peut faire preuve l'auditeur, soit enfin par la démission de l'auditeur

Au cours de l'analyse, une forte présence du thème de la pédagogie est notée. Les auditeurs affirment qu' *« il y a beaucoup d'effort, de pédagogie. Il faut leur expliquer pourquoi on en arrive là et que chacun doit prendre ses responsabilités »*.

Un autre auditeur compare l'audit au *« procès suisse »* où la décision de la justice est le résultat d'une *« discussion autour d'une table »* appuyée par *« de la documentation »*.

Il explique que *« si l'auditeur a donné à l'audité toutes les informations nécessaires et a justifié la décision pour laquelle il ne signera pas, ou n'acceptera pas ou ne peut passer sous silence certaines opérations, on arrivera à tomber d'accord »*.

La négociation semble parfois marquer le dénouement du conflit de l'auditeur et ce notamment au moment de la certification. L'audité peut parfois être amené à assouplir sa position pour ne pas subir les désagréments d'une réserve importante dans sa certification. C'est ainsi que l'un des interviewés exprime cette idée *« après c'est une négociation parce que soit le client refait ses comptes... et s'il veut absolument pas refaire ses comptes j'émet une réserve »*.

Il arrive aussi que certains auditeurs décident non pas d'obliger l'audité à modifier les comptes mais d'insérer dans l'annexe une note précisant le risque. Ceci sera une sorte de compromis entre l'auditeur et l'audité, qui sera plus facile à accepter pour l'audité et qui permettra au lecteur de se rendre compte du risque.

Enfin, dans certains cas, il arrive qu'auditeur et audité ne puissent pas trouver de terrain d'entente et que l'auditeur se résigne en définitive à démissionner. Nombreux des auditeurs interviewés reconnaissent avoir déjà été obligés d'abandonner une mission. *« J'estime que la perte de confiance...ou une moindre confiance avec le client c'est suffisamment important pour pouvoir démissionner »* affirme l'un d'entre eux, ou encore *« j'ai la semaine dernière démissionné sur un dossier parce que j'estimais que....il y avait trop de problèmes et que je passais beaucoup trop de temps à me battre contre un client qui faisait de la fuite en avant »* affirme un autre.

CONCLUSION

Cette étude exploratoire est une contribution à une meilleure compréhension des relations auditeur audité. Elle a permis une meilleure compréhension du comportement non coopératif et intimidant de l'auditeur face à l'audité ainsi que de ses principaux déterminants. Les résultats obtenus ont confirmé la présence d'audités au comportement récalcitrant et oppressant.

A travers la théorie sociale du conflit réel, et d'après des entretiens menés auprès d'auditeurs, il a été possible d'identifier d'éventuelles explications à un tel comportement. Il s'agit principalement de la perception qu'ont les audités de l'auditeur, dont la présence même au sein de l'entreprise semble être menaçante.

Il peut aussi s'agir de la présence de difficultés (économiques, financières et autres) pour l'audité.

Cette recherche comporte néanmoins un certain nombre de limites. Dans un premier temps, la forme adoptée de collecte de données (entretiens semi directifs), quoique présentant

l'avantage de laisser les interviewés s'exprimer, a eu l'inconvénient, dans le cas de notre étude de les mettre un peu mal à l'aise en raison de la délicatesse du sujet. En effet, et malgré les nombreux « aveux » collectés auprès des audités, il a néanmoins semblé que certains étaient réticents à l'idée de parler des cas d'intimidation qu'ils ont subies. Alors qu'ils évoquaient des cas flagrants de pression et de chantage qu'ils avaient endurés, certains ont néanmoins nié avoir subi de l'intimidation. Ce travail exploratoire pourrait donc être complété par une enquête par questionnaire, susceptible de mettre les répondants plus à l'aise.

La seconde limite porte sur le fait que seuls des auditeurs ont été interviewés, alors que l'étude s'intéresse aussi bien à l'auditeur qu'à l'audité. Ce choix méthodologique a été dicté par le sentiment que les audités n'auraient sans doute pas avoué exercer de la pression, de l'intimidation, etc. La prise en considération de leur perception constitue une piste de recherche future.

Cependant, et malgré ses limites, cette étude permet de rendre compte d'un aspect qui n'est pas souvent considéré dans la recherche en audit et plus particulièrement en France et qui porte sur le comportement, pas toujours coopératif de l'audité. Elle suggère que l'auditeur n'est pas le seul garant de la bonne conduite des travaux d'audit et que la coopération de l'audité est tout aussi importante. Cette étude peut par ailleurs être complétée par des recherches portant aussi bien sur d'autres déterminants de ce comportement que sur ses conséquences sur la qualité de l'audit, ou encore sur le comportement des auditeurs face au conflit (en général) et à ces situations (en particulier).

BIBLIOGRAPHIE

AICPA (2004), A Conceptual Framework For AICPA Independence Standards, *Professional Ethics Executive Committee, AICPA, 2004*

Antle, R., and B. Nalebuff. (1991), Conservatism and auditor-client negotiations, *Journal of Accounting Research*

Bardin, Laurence (1977), l'Analyse de contenu, *PUF*

Beattie V, Brandt R et Fernley S (2001), Behind Closed Doors : What company Audit is Really About *Palgrave Publisher, London*

Beattie V, Brandt R et Fernley S (2005), «Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization, *Journal of International Accounting Research*, vol 4 n°1, p39-7

Berg (2003), Qualitative Research Methods for the social sciences, *Allyn et Bacon. Boston MA*

Colasse Bernard (2003), Auditer, une mission impossible? , *Sociétal n° 39*,
pages 38, 39

Dépelteau (2000), La démarche d'une recherche en sciences humaines, *de Boeck*

Deutsch, M. (1973), The resolution of conflict: Constructive and destructive processes. *New Haven, CT: Yale University Press*

- Gibbins, M., S. Salterio et A. Webb (2001).** Evidence about auditor-client Management Negotiation concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research*
- Hudaib et Cooke T.E (2005),** The impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualifications and Auditor Switching, *Journal of Business Finance and Accounting*, Novembre, décembre,
- Jensen et Meckling (1976),** Theory of the firm: Managerial Behaviour, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, pages 305-360
- Johnstone, Karla M, Sutton, Michael H; Warfield, Terry D (2001),** Antecedents and Consequences on Independence Risk: Framework for Analysis, *Accounting Horizons*, pages 1-18
- Lemaigne Gérard (1968),** le dépassement des conflits entre groupes, *Revue Française de Sociologie*, vol 9, n°1, pages 89-94
- Loeb, S. E.(1975),** The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence: A Comment, *The Accounting Review*
- Lyer V.M et Rama D.V. (2004),** « Clients' Expectation on Audit judgments », *Behavioural research in accounting*, vol 6, pages 63-74
- M.C. Knapp (1985),** Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure, *The accounting Review*, vol IX, n°2
- Martin, Virginie (2005),** Les Etudes Qualitatives, *Revue Française de Marketing*, septembre, n°204
- Nichols, D. R. et K. H. Price (1976),**The Auditor-Firm Conflict: An Analysis Using Concepts of Exchange Theory, *The Accounting Review*
- Richard, Chrystelle (2000),** Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit, Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, *Université de Montpellier II*.
- Shaub, M. K. (2005),**The impact of the Sarbanes-Oxley Act on threats to auditor independence, *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*
- Wacheux (1996),** Méthodes qualitatives et recherche en gestion, *Economica, Collection Gestion*,

ANNEXE

Profil des auditeurs interviewés

<i>Auditeur</i>	<i>Fonction</i>	<i>Expérience dans le domaine de l'audit (données approximatives)</i>
A-1	Associé	27 ans d'expérience, expérience dans un grand cabinet Français, associé depuis 12 ans
A-2	Associé	36 ans d'expérience, expérience dans un BIG, audit de grandes et moyennes entreprise
A-3/ A4	Superviseurs	2 et 3 ans, accompagnement
A-5	Associé	27 ans d'expérience, audit des PME, essentiellement de services
A-6	Associé	25 ans d'expérience
A-7	Senior	4 ans d'expérience dans un BIG
A-8	Associé	Audit des PME
A-9	Associé	Expérience dans des « cabinets moyens ». Propre structure depuis 3ans. Audit des TPE et PME
A10	Associé	Commissaire aux comptes de « génération un peu ancienne », a toujours exercé chez des BIG, a été associé dans deux BIG, propre structure actuellement
A11	Associé	Cabinet de taille moyenne, audit des PME, longue expérience chez un BIG
A12	Associé	Cabinet de petite taille, audit des TPE
A13	Associé	Associé dans un BIG, dispose de « longues années de carrière en audit », audit de grandes structures
A14	Senior	Dans le domaine de l'audit depuis trois ans , une année auprès d'un BIG, exerce actuellement auprès d'un autre BIG.